XXVIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI GOIÂNIA – GO

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

LUCAS BEVILACQUA CABIANCA VIEIRA

Copyright © 2019 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais
Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI
Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro Prof. Dr.
Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo
Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)
Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - IMED – Santa Catarina
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará
Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM– Distrito Federal

Relações Internacionais para o Continente Americano
Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goías
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul) Prof. Dr.
José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

Comunicação:
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul Prof. Dr. Caio
Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

---

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UFG / PPGDP

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta

Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira – Florianópolis: CONPEDI, 2019.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-796-0
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Constitucionalismo Crítico, Políticas Públicas e Desenvolvimento Inclusivo

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVIII Encontro Nacional do CONPEDI (28 : 2019 : Goiânia, Brasil).

CDU: 34

Conselho Nacional de Pesquisa
Univeridade Ferderal de Goiás e Programa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis

Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

de Pós Graduação em Direito e Políticas Públicas
Goiânia - Goiás
https://www.ufg.br/

XXVIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI GOIÂNIA – GO

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

O CONPEDI, através do GT Direito Tributário e Financeiro II, cumpre uma vez mais papel de destaque no fomento e avaliação da pesquisa jurídica aplicada à tributação e às finanças públicas, respectivamente. Nessa edição tivemos a satisfação de avaliar artigos interdisciplinares que conseguiram estabelecer uma ponte com as ciências das finanças, contábeis e econômicas; o que fundamental para a construção e avaliação de políticas públicas adequadas à realidade brasileira.

No que respeita propriamente à tributação os trabalhos avaliados podem ser divididos em três grupos: tributação da propriedade imobiliária, tributação sobre o consumo e, ao final, tributação sobre a renda. Nessas diferentes bases econômicas de incidência questão reinante foi quanto à justiça fiscal na tributação onde predominaram questões atinentes à progressividade da tributação.

Aspecto não menos importante que teve abordagem de igual relevância foi quanto à segurança na tributação considerando, sobretudo, o sistema de "precedentes à brasileira" que vigora em nossos Tribunais Superiores; o que concebido para racionalizar e propiciar segurança jurídica vem ocasionando instabilidade e imprevisibilidades nas relações jurídicas travadas.

Os desafios de (in)justiça fiscal e (in)segurança jurídica na tributação são campos férteis para o desenvolvimento da pesquisa jurídica devendo a academia apresentar respostas para tais questões com vistas a alcançar-se um melhor ambiente econômico aos investimentos privados e, simultaneamente, concepção e execução de políticas públicas a promover a efetiva redução das desigualdades sociais e regionais.

Muito nos orgulha ter tido a oportunidade de ter participado de debates da maior profundidade; revelando que se depender de pesquisa, reflexão e proposição em matéria tributária e financeira estaremos sempre contribuindo para o progresso do direito e das relações entre o Estado e a sociedade.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Prof. Dr. Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira - UFG

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

O NÃO RECOLHIMENTO DO ICMS E A ADEQUAÇÃO TÍPICA POR APROPRIAÇÃO INDÉBITA

THE TYPICAL ADEQUACY BY MISAPPROPRIATION BY THE NON-PAYMENT OF ICMS

Barbara Teruel [1]

Resumo

O presente trabalho estudou a tipificação do não recolhimento do ICMS como crime de apropriação indébita tributária. A 3ª Seção de Julgamento do Superior Tribunal de Justiça no Habeas Corpus nº399.109 entendeu se tratar de apropriação indébita o não recolhimento do ICMS pelo contribuinte quando repassado o valor ao consumidor. Estudou-se, então, o sujeito passivo do ICMS, delimitando aquele responsável pelo cumprimento da obrigação tributária. Abordou-se os crimes contra a ordem tributária, sua definição e tipificação e o enquadramento da conduta do não recolhimento do ICMS no crime de apropriação indébita tipificada no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990.

Palavras-chave: Icms, Apropriação indébita, Direito tributário

Abstract/Resumen/Résumé

The present paper studied the classification of non-payment of ICMS as a crime of tax misappropriation. The 3rd Judgment Section of the STJ in Habeas Corpus No. 399.109 understood that it was a question of misappropriation of the non-payment of ICMS by the taxpayer. Studied the taxpayer of the ICMS, delimiting the one responsible for compliance with the tax obligation. The crimes against the tax order, their definition and typification and the framework of the conduct of non-payment of the ICMS on the crime of misappropriation typified in art. 2, II, of Law no. 8,137 / 1990.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Icms, Misappropriation, Tax law

[1] Advogada formada pela Universidade Federal do Mato Grosso do Sul. Mestre em Direito Tributário pela Universidade de Marília - UNIMAR e pós-graduanda em Direito Tributário no IBET.

INTRODUÇÃO

O ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – está previsto pela Constituição Federal em seu artigo 155, II, o qual também delegou a competência para recolhê-lo aos Estado e ao Distrito Federal.

A lei complementar nº 87/96 (Lei Kandir) regulamentou a cobrança deste tributo, definindo a figura do sujeito passivo do imposto, sua incidência e isenções.

A inadimplência do pagamento de tributos sempre existiu na história da civilização. No Brasil a legislação prevê a possibilidade de cobrança dos tributos pelo Fisco nas esferas administrativas e judiciais.

O não recolhimento do ICMS possui como previsão legal a inscrição do tributo em dívida ativa e posterior ajuizamento de Execução Fiscal contra o contribuinte.

Ocorreu que, recentemente o STJ em decisão proferida no Habeas Corpus nº399.109, entendeu se tratar de apropriação indébita o não recolhimento do ICMS pelo contribuinte quando o valor tiver sido repassado ao consumidor. Tal decisão causou espanto aos contribuintes que se viram diante da possibilidade de uma condenação criminal.

A partir de então, é que se buscou este estudo que compreendeu não apenas a área do direito, mas também econômica e contábil dada a interdisciplinaridade do tema.

Será feita uma breve análise sobre o sujeito passivo do ICMS segundo a legislação brasileira, abordando conceitos da doutrina e da jurisprudência pátria, de modo a identificar se o consumidor figura como contribuinte seja de fato ou de direito, de forma direta ou por responsabilidade legal.

Questionar-se-á a tipificação dos crimes contra a ordem tributária e de apropriação indébita e o enquadramento do não recolhimento do ICMS como crime, uma vez que, trata-se de um tema contemporâneo, com grande repercussão no âmbito jurídico, econômico e social, de grande relevância.

Os crimes contra a ordem tributária possuem natureza objetiva, quando não necessitam análise da culpabilidade, e subjetiva, devendo ser comprovado o dolo ou culpa do agente. O simples inadimplemento de tributos não é suficiente para a caracterização de crime contra a ordem tributária.

Nos casos de não recolhimento de contribuições previdenciárias o sujeito passivo é o empregador, o qual desconta do empregado o valor a ser recolhido. Todavia, em caso de não pagamento do tributo pelo empregador, o empregado também será considerado sujeito passivo da obrigação. Assim, o não recolhimento de contribuições previdenciárias é crime de apropriação indébita tributária.

Verificar-se-á neste trabalho se a conduta de repasse do valor do ICMS ao consumidor final enquadra-se na tipificação do crime de apropriação indébita tributária.

O método empregado para o desenvolvimento foi o empírico-dialético, com a lógica dedutiva com as normas brasileiras, a doutrina e a jurisprudência nacional, seu enquadramento e previsão, e do construtivismo lógico semântico em uma análise da tipificação do crime de apropriação indébita e dos crimes contra a ordem tributária, e a adequação do não recolhimento do ICMS a estes.

Serão analisados os julgados proferidos pelo Superior Tribunal de Justiça referentes a qualificação do não recolhimento do ICMS como crime de apropriação indébita, principalmente nos autos do Habeas Corpus nº399.109/SC e o parecer contratado pela Fiesp (Federação das Indústrias do Estado de São Paulo).

Objetiva-se com esse trabalho elucidar a tipicidade dos crimes contra a ordem tributária e crimes de apropriação indébita, de modo a permitir uma melhor qualificação das condutas infratoras dos contribuintes e consequentemente, possibilitar a aplicação corretar da legislação tributária, penal e penal tributária brasileira as situações vivenciadas.

1. BREVE ANALISE SOBRE O SUJEITO PASSIVO DO ICMS

Para que seja possível verificar a tipicidade do crime de apropriação indébita passaremos a uma breve analise sobre o sujeito passivo do ICMS, nos atendo as operações de produtos e serviços nacionais, ocorridas dentro do território brasileiro, sem adentrar os casos de importação e exportação.

O ICMS - Imposto sobre Circulação de mercadorias e serviços é previsto pela Constituição Federal em seu art. 155, II, a qual designou ser competência dos Estados e do Distrito Federal a sua instituição.

> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
> [...]
> II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

A Lei Kandir, lei complementar nº 87/96, disciplina sobre o ICMS, sua incidência e isenções, as quais devem ser respeitadas pelos Estados e o Distrito Federal quando da instituição do imposto. Em seu art. 4º define os contribuintes do ICMS:

> Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

> Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:
> I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;
> II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

Assim, o sujeito ativo são os Estados da Federação e sujeito passivo as pessoas físicas ou jurídicas que realizam operações de circulação de mercadorias e serviços, com intuito comercial.

Para o Professor Paulo de Barros Carvalho o fato gerador do ICMS somente ocorre se praticado por uma pessoa jurídica ou física no exercício da atividade comercial ou empresarial.

> O ICMS tem, portanto, como requisito constitucional que sua hipótese tributaria traga a descrição do fato de um comerciante, industrial ou produtor, traduzida por verbo e seu complemento vir a praticar operação jurídica que transfira, física ou simbolicamente, a propriedade de mercadoria ou implique sua importação. (CARVALHO, 2015, p.758-769)

O art. 121 do CTN define que o sujeito passivo da obrigação tributária é aquele responsável pelo pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária exigida pelo sujeito ativo[1]. Ainda, em seu parágrafo único, incisos I e II diferencia o contribuinte do responsável tributário, sendo o contribuinte aquele que possui relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo, e o responsável aquele que, não sendo o contribuinte, tenha obrigação determinada por lei[2].

Aplicando-se então as definições trazidas pelo CTN e pela Lei Kandir, o contribuinte do ICMS é o sujeito que realiza a operação de circulação de mercadorias. E o responsável tributário pelo ICMS será aquele obrigado por lei a recolher o imposto, ainda que não seja o contribuinte, como ocorre nos casos de substituição tributária.

José Soares de Melo classifica a substituição tributária em duas categorias, regressiva e progressiva. Segundo o autor a substituição regressiva consiste na responsabilidade atribuída pela lei ao adquirente de determinada mercadoria. Nesse caso, o recolhimento do tributo não é feito pelo contribuinte de fato, por questões de organização, praticidade ou comodidade. A substituição progressiva, o recolhimento do tributo também é feito por responsável determinado

---

[1] CTN - Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

[2] Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

por lei, de forma antecipada, relativo a evento futuro e incerto, de valor também indeterminado (MELO, 2009, p. 156).

A legislação tributária nacional ainda prevê as possibilidades de transferência da responsabilidade pelo pagamento do tributo, como ocorrem na solidariedade passiva e sucessão.

Os artigos 124 e 125 do CTN[3] dispõem que as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e aquelas obrigada por lei, são solidariamente obrigadas pelo pagamento das obrigações, assim como, o cumprimento por um beneficia aos demais.

Hugo de brito Machado, secciona a responsabilidade tributária em sentido amplo, quando implica o cumprimento da obrigação a sujeito contribuinte ou não do tributo, e em sentido estrito, que seria aquela designada por determinação legal à pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária (MACHADO, 2004, p. 148).

A responsabilidade dos sucessores decorre da aquisição dos bens objeto do fato gerador do tributo. Isso aplica-se a aquisição de bens móveis e imóveis e pessoas jurídicas que decorram de fusão, transformação ou incorporação e em casos de continuidade da atividade pelo adquirente, bem como, nos casos de sucessão por herança. Tais previsões estão dispostas nos artigos 130 a 133 do CTN[4].

---

[3] CTN - Art. 124. São solidariamente obrigadas:
I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
II - as pessoas expressamente designadas por lei.
Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.
Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:
I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

[4] Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.
Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.
Art. 131. São pessoalmente responsáveis:
I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;
II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;
III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.
Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.
Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.
Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:
I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

Por fim, o art. 134 do CTN designa a responsabilidade a terceiros devido a omissão dos responsáveis como no caso dos I- os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados; III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício; VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Ao analisarmos a obrigação pelo pagamento do ICMS, a responsabilidade tributária atribuída por lei restringe-se aqueles que fazem parte da cadeia produtiva ou comercial. Não há qualquer atribuição legal do consumidor final como responsável tributário do ICMS, não integrando o polo passivo da relação jurídica tributária, conforme leciona Roque Antonio Carrazza:

> Diante do exposto, indagamos: o sujeito passivo do ICMS é o consumidor final da mercadoria? Não. O sujeito passivo do ICMS é o comerciante, o industrial ou o produtor que pratica a operação mercantil. É ele que figura no polo negativo da obrigação tributária correspondente.
> O consumidor final da mercadoria é, apenas, o destinatário da carga econômica do ICMS. É ele que suporta a carga econômica deste tributo. Não é ele, porém, que integra, como sujeito passivo, a obrigação tributária. Ele é simplesmente aquilo que a Economia rotula de *contribuinte de fato*, que não tem nada a ver com o *contribuinte de direito*, isto é, com a pessoa que figura no polo negativo da obrigação tributária. (CARRAZZA, 2012, p. 725)

Portanto, são sujeitos passivos da obrigação tributária do ICMS somente aqueles relacionados diretamente à operação como o comerciante, o fabricante, o produtor, e aqueles responsáveis definidos por lei como ocorrem nos casos de substituição ou responsabilidade

---

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.
§ 1o O disposto no caput deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial:
I – em processo de falência;
II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial.
§ 2o Não se aplica o disposto no § 1o deste artigo quando o adquirente for:
I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial;
II – parente, em linha reta ou colateral até o 4o (quarto) grau, consangüíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou
III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.
§ 3o Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário.

solidária. O consumidor final não se enquadra em nenhuma dessas hipóteses, não sendo o contribuinte direto, e não lhe sendo imputada qualquer responsabilidade legal.

2. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Para uma melhor análise da correta tipificação do crime pelo não recolhimento do ICMS, passaremos ao estudo da definição de crimes contra a ordem tributária.

O Professor Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO,2015, p.874) leciona que as violações as obrigações tributárias dispostas em lei podem ter caráter de infrações ou ilícitos tributários e de crimes fiscais, sendo estes últimos definidos em preceitos da lei penal. Ressalta o autor que há uma diferença formal e ainda uma diferença de regime jurídico, sendo os crimes fiscais subordinados aos princípios, institutos e formas do direito penal, enquanto as infrações e ilícitos tributários, de caráter não-criminal, estão submetidas aos princípios gerais do direito administrativo.

Os crimes contra a ordem tributária são todos os crimes cometidos em face das normas jurídicas de natureza tributária, e não somente, crimes de prejuízo ao erário público.

> Realmente, nos crimes contra a ordem tributária, como esta expressão bem o diz, o bem jurídico protegido é a ordem tributária e não o interesse na arrecadação do tributo. A ordem tributária, como bem jurídico protegido pela norma que criminaliza o ilícito tributário, não se confunde com o interesse da Fazenda Pública. A ordem tributária e o conjunto das normas jurídicas concernentes à um conjunto de normas que constituem limites ao poder de tributar e, assim, não pode ser considerado instrumento do interesse exclusivo da Fazenda Pública como parte nas relações de tributação. (MACHADO, 2015. p. 23)

Desse modo, percebe-se que o conceito de crime contra a ordem tributária é muito mais abrangente que crimes de não pagamento de tributos. Abarcando crimes de sonegação fiscal, crimes de alteração de documentos, evasão fiscal, dentre outros.

Importante observar, porém, que algumas infrações a ordem tributária não possuem caráter criminal, se tratando, como exposto acima, de infrações e ilícitos de cunho tributário e, portanto, sujeitos as sanções administrativas.

> Já firmamos que infração tributária é o nome que se dá à conduta transgressora de obrigações ou deveres relativos aos tributos, seja no que atina à conduta mesma, observada na sua concretude material, seja no que diz respeito à previsão hipotética que dela faz o suposto das normas sancionatórias. Descumprindo o dever tributário, de natureza patrimonial (deveres instrumentais ou formais), irrompe uma relação jurídica de caráter sancionador, com que o ordenamento positivo visa a punir o infrator, restabelecendo o equilíbrio do sistema normativo do direito (CARVALHO,2015, p.875).

Assim como as sanções penais, as sanções tributarias, sejam penais tributárias ou exclusivamente tributárias, são aplicadas sempre que houver o descumprimento da obrigação

determinada por norma jurídica pelo sujeito passivo designado para tal. Esse descumprimento pode ser o não pagamento do tributo ou o não cumprimento de deveres instrumentais ou formais.

No direito tributário a aplicação de sanções possui critérios objetivos e subjetivos, ou seja, em alguns casos é necessário identificar a culpabilidade do sujeito passivo, sendo, porém, dispensado em outros casos.

O direito penal, ao contrário, exige a ocorrência da culpabilidade (dolo ou culpa) além da infração aos dispositivos normativos. No direito penal tributário, assim como no direito tributário, a culpabilidade é dispensada para a configuração de determinados crimes. São as chamadas infrações subjetivas e objetivas, conforme leciona o Professor Paulo de Barros Carvalho:

> Infração subjetiva é aquela para cuja configuração exige a lei que o autor do ilícito tenha operado com dolo ou culpa (esta em qualquer de seus graus). Caso de infração subjetiva é o comportamento do contribuinte do imposto sobre a renda que, ao prestar sua declaração de rendimentos, omite, propositadamente, algumas receitas, com o objetivo de recolher quantia menor do que a devida. As infrações objetivas, de outra parte, são aquelas que não é preciso apurar-se a vontade do infrator, havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a intenção do agente, dá-se por conquantia, a título de imposto predial e territorial urbano, nos prazos ficados na notificação de lançamento. Sendo irrelevante o ânimo do devedor, não realizado o recolhimento até o limite final do prazo, incorrera ele em juros de mora e multa de mora. (CARVALHO, 2013, p. 472)

Na infração subjetiva houve uma ação do contribuinte, seja ela dolosa ou culposa, que ocasionou o crime contra a ordem tributária, dependendo assim de prova da culpabilidade. Já na infração objetiva não há necessidade de produção probatória, posto que não depende de qualquer ato por parte do contribuinte, como nos tributos lançados de ofício pelo Fisco.

Conforme será analisado neste trabalho, nem todo inadimplemento é ilícito penal tributário, mas mera infração tributária, que são as condutas violadoras das obrigações determinadas pelas normas tributárias.

2.1. Tipificação de crimes contra a ordem tributária

A Lei nº8.137, de 27 de dezembro de 1990, em seus artigos 1º e 2º[5] tipifica quais são os crimes contra a ordem tributária, conforme definição acima exposta, não se restringe apenas aos crimes por não recolhimento de tributo.

---

[5] Art. 1° Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)
I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

Segundo estes artigos são crimes contra a ordem tributária omitir ou prestar informação falsa às autoridades, fraudando a fiscalização através da ocultação de documentos, falsificação ou alteração de documentos, deixar de recolher valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos, deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal.

Para que uma conduta do contribuinte seja considerada crime contra a ordem tributária é necessário que se enquadre nas normas penais tributárias existente no ordenamento jurídico, o que configura a tipicidade.

> A tipicidade tributária significa a exata adequação do fato à norma e, por isso mesmo, o surgimento da obrigação se condicionará ao evento da subsunção, que é a plena correspondência entre o fato jurídico tributário e a hipótese de incidência, fazendo surgiu a obrigação correspondente, nos exatos termos previstos em lei. Não se verificando o perfeito enquadramento do fato à norma, inexistirá obrigação tributária. (CARVALHO,2015, p.880).

Nesse diapasão, o não pagamento de tributos por si só não caracteriza crime contra a ordem tributária, devendo haver previsão expressa em lei para tal. Se assim o fosse considerado, todo débito objeto de Execução Fiscal, seria também objeto de ação criminal.

3. CRIMES DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA

Apropriar-se indebitamente de algo é reter para si coisa de outrem que estava sob sua posse, sem que tenha havido a transferência da propriedade.

Os crimes de apropriação indébita e apropriação indébita previdenciária estão previstos no Código Penal brasileiro em seus artigos 168 e 168-A. Segundo tais artigos a

---

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.
Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.
Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.
Art. 2° Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)
I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;
II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;
III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;
IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;
V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.
Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

apropriação indébito é apoderar-se de coisa alheia, no caso da contribuição previdenciária, é reter o valor do contribuinte de fato.

3.1. Tipificação de crimes de apropriação indébita

O art. 168 do CP tipifica o crime de apropriação indébita se apoderar de coisa alheia móvel, de que tem a posse ou a detenção.

Nesse diapasão o crime de apropriação indébita previdenciária se configura quando o sujeito se apodera de quantia de terceiro que deveria ser recolhida ao Fisco. Tal crime é tipificado pelo art. 168-A do Código Penal[6].

Havendo a ocorrência de alguma das condutas descritas nos artigos 168 e 168-A o Código Penal prevê a aplicação de pena de reclusão, variando o período para cada tipo penal.

> O elemento nuclear do crime é "deixar de repassar à Previdência Social as contribuições recolhidas dos contribuintes no prazo legal ou convencional". Sem o prévio recolhimento, ou seja, desconto na fonte por ocasião de pagamento de salários, honorários, etc., não há que se cogitar de apropriação indébita. Somente o não repasse da importância retida no prazo legal ou convencional é que caracteriza o crime. (HARADA, 2015, p. 184)

O art. 2º, inciso II da Lei n. 8.137/1990 também prevê a ocorrência de crime o não recolhimento de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos[7].

O crime de apropriação indébita exige a ocorrência de dolo ou culpa, sendo necessário a comprovação de que o agente reteve indevidamente coisa de terceiros. Assim defende Kiyoshi Harada:

> A aplicação do art. 168-A do Código Penal sem levar em conta o tipo subjetivo implica condenação do réu por dívida e, às vezes, conduz a uma situação absolutamente injusta. Suponha-se, por exemplo, que uma determinada empresa a promover o pagamento da folha do mês não dispunha do numerário pelo seu valor bruto. O pagamento só foi possível por causa da dedução dos tributos retidos na fonte (imposto de renda e contribuição previdenciária retidos na fonte). Logo, os valores concernentes a esses tributos não foram materialmente transferidos pelos empregados à fonte pagadora para ulterior

---

[6] Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)
Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)
§ 1o Nas mesmas penas incorre quem deixar de: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)
I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)
II – recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)
III - pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

[7] Art. 2° Constitui crime da mesma natureza:
II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

> recolhimento ao erário, mas apenas retidos na fonte. Ora, reter não tem o mesmo significado de "contribuições recolhidas dos contribuintes" de que cuida o art. 168-A, *caput*. Em outras palavras, a empresa não recolheu nem recebeu dos empregados numerários a título de tributos para ulterior repasse à previdência social e à Receita Federal do Brasil. Tampouco dispunha, no ato do pagamento da folha, de recursos financeiros nos valores equivalentes aos tributos que devem ser retidos na fonte.(HARADA, 2015, p. 190).

Assim, para que a conduta seja enquadrada como crime de apropriação indébita não basta apenas não ter havido o pagamento da contribuição, sendo imprescindível a demonstração de que o contribuinte possuía a intenção de prejudicar o terceiro, retendo-lhe o valor referente a contribuição e de fraudar o Fisco não realizando o repasse.

4. O NÃO RECOLHIMENTO DO ICMS E A QUALIFICAÇÃO TÍPICA COMO APROPRIAÇÃO INDÉBITA

A Lei nº8.137/1990, que disciplina sobre os crimes contra a ordem tributária, prevê sanção para os casos de não recolhimento de tributos pelo sujeito passivo da obrigação. Desse modo, o não recolhimento do ICMS, se considerado crime, o que não concordamos, seria crime contra a ordem tributária, assim como o não recolhimento de outros tributos.

4.1. A responsabilidade tributária do consumidor pelo não recolhimento do ICMS pelo fornecedor

A tipificação da conduta pelo não recolhimento do ICMS está na ação realizada pelo sujeito passivo da obrigação, aquele que, responsável pelo pagamento do imposto deixou de fazê-lo.

Contudo, o STJ ao julgar o Recurso de Habeas Corpus nº399.109/SC entendeu que a conduta de não pagamento do ICMS pelo fornecedor de produto ou serviço, qual seja, o sujeito passivo da obrigação, tendo este repassado o valor do imposto ao consumidor final do bem ou serviço, configura crime de apropriação indébita.

O julgamento não foi unânime havendo voto divergente proferido pela Ministra Maria Thereza de Assis Moura a qual esclareceu que:

"De todo o exposto resulta que o comerciante que vende mercadorias com ICMS embutido no preço e, posteriormente, deixa de recolher o tributo, não pratica apropriação indébita tributária porque o consumidor não é contribuinte do ICMS."

Como demonstrado no primeiro capítulo deste trabalho, o sujeito passivo do ICMS é o contribuinte direto ou ao responsável legal nos casos em que houver substituição ou transferência da responsabilidade tributária pelo cumprimento da obrigação.

Caso o sujeito passivo deixe de cumprir com a obrigação tributária de recolher o ICMS conforme disposto na legislação estadual competente, lhe serão aplicadas sanções administrativas como multa e juros de mora, sendo o débito inscrito em dívida ativa.

Tais sanções serão aplicadas somente ao sujeito passivo responsável pela obrigação, seja ele o contribuinte de fato ou de direito como nos casos de substituição tributário. Em nenhum dos casos, entretanto, a responsabilidade pelo pagamento do imposto é repassada ao adquirente do produto ou serviço objeto da operação realizada, não lhe sendo imputada qualquer sanção pelo descumprimento da obrigação pelo contribuinte.

> Para aquele que participou de relação jurídica de transferência de mercadoria, tributada pelo ICMS, na figura de adquirente, não importa saber se o alienante procedeu ao lançamento ou ao pagamento ao imposto. Ou, ainda, se o alienante deixou de fazê-lo por motivos pessoais, por motivos de forca maior, por dispensa legalmente concedida, ou por mera prática ilegal. (CARVALHO, ANO, p. 759)

Assim também ensina Roque Antonio Carrazza:

> O adquirente da mercadoria não figura no polo passivo da obrigação de pagar o ICMS. Tanto não que, se não houver o recolhimento tempestivo do tributo, não é ele que será executado ou sancionado, mas o comerciante que praticou a operação mercantil. Ainda que ele deixa de repassar a carga econômica do tributo ao consumidor final, não se eximirá do dever de pagar o ICMS (justamente porque ele é o contribuinte "de iure"). (CARRAZA, ANO, p.320)

Se o consumidor final não figura como sujeito passivo da obrigação, então, não há que se falar em responsabilidade tributária deste. A obrigação pelo recolhimento do ICMS é somente do produtor, industrial, comerciante ou do substituto tributário nos casos de cadeia produtiva.

4.2. A adequação típica da conduta da apropriação indébita do ICMS no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990

A Terceira Seção do STJ por maioria deliberou tratar-se de apropriação indébita e, portanto, crime previsto pela Lei n. 8.137/1990 em seu art. 2, II, o não pagamento do ICMS, quando o valor do tributo foi repassado pelo contribuinte ao adquirente, porém, não foi recolhido aos cofres públicos.

O art. 2º, inciso II da Lei n. 8.137/1990 prevê que deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos é crime contra a ordem tributária.

Conforme demonstrado no capítulo anterior, os crimes contra a ordem tributária são todos aqueles crimes cometidos contra as normas jurídicas tributárias. O crime de apropriação indébita, ao contrário, é apropriar-se indevidamente de coisa pertencente a

outrem. Portanto, tais crimes possuem tipicidades completamente distintas, bem como, tutelam bens jurídicos diferentes.

A tipicidade é o enquadramento de determinada conduta em um tipo de conduta penal previsto pelo ordenamento jurídico. A ocorrência do fato conforme disciplinado pelas normas penais configura-se como típico, passível assim de aplicação de sanção penal.

Assim elucidou o Professor Hugo de Brito Machado quanto a tipicidade nos direitos penal e tributário:

> Tipicidade é a qualidade específica, a nota característica do fato que o faz correspondente à descrição do tipo albergada pela norma jurídica. O princípio da tipicidade, ou princípio segundo o qual a conduta, para configurar crime, há de ser típica, é portanto um desdobramento, ou um aperfeiçoamento, do princípio da legalidade. Tanto no Direito Penal quanto no Direito Tributário esse desdobramento é de grande importância. No primeiro diz-se que a lei consubstancia condutas típicas, ou tipos penais. No segundo diz-se que a conduta, para configurar crime, há de corresponder exatamente à descrição do tipo penal. No primeiro diz-se que a conduta para configurar crime, há de corresponder exatamente à descrição do tipo penal. No segundo diz-se que para o nascimento da obrigação tributária o fato ocorrido há de corresponder exatamente à descrição legal da hipótese de incidência. (MACHADO, 2015. p. 52)

E ainda ressalta o autor que, para a configuração de crime, não basta ser ilícita a conduta, devendo também ser típica:

> Além de ser *ilícita*, para que a conduta configure crime é preciso que seja típica. Ser ilícita não basta. Para configurar um crime de conduta há de ser típica, vale dizer, há de corresponder a uma descrição feita pela lei ao definir o crime. (MACHADO, 2015. p. 52)

Nesse diapasão, necessário analisar a conduta de não recolhimento do ICMS, quando o valor foi repassado para o consumidor, abordando todas as nuances do direito tributário penal para constatar a possibilidade de enquadra-la como crime tipificado no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990.

Mister observar que os crimes de apropriação indébita possuem caráter subjetivo, de modo que é imprescindível a comprovação de culpabilidade. O simples fato de não recolher o valor do tributo não é suficiente para configurar a ocorrência do crime.

> Não basta, pois, a presunção do “fato típico”, ou mesmo, o indício de sua antijuridicidade para que reste configurada uma infração tributária punível penalmente. Esta antijuridicidade deverá ser comprovada à luz de dada situação concreta, a partir do exame completo do contexto em que situado os acusados e suas atividades. Isto, tendo por base a legislação vigente e a ofensividade ao bem juridicamente protegido, de modo que não seja exercido o *ius puniendi* estatal diante de casos *insignificantes*, de lesão mínima ou mesmo de reparação tempestiva e integral desta lesão. (TORRES, 2019,p. 17-18)

O não recolhimento do ICMS não configura crime de apropriação indébita, visto que, não há na conduta do agente a culpa ou dolo em lesionar o bem jurídico protegido, qual seja, tributo de terceiro.

Explica-se. O crime de apropriação indébita tributária consiste na apropriação de valor retido ou repassado referente a tributo pago por terceiro, o qual é sujeito passivo da obrigação tributária, e não repassado aos cofres públicos.

Quando não há o repasse do valor do ICMS ao Fisco, o contribuinte está deixando de recolher tributos próprios e não de terceiros, desconfigurando a tipicidade prevista no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990.

> A rigor, a norma penal em exame refere-se ao não pagamento, no prazo legal, de tributo ou contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos. A questão, portanto, está em se saber o que devemos entender por tributo descontado ou cobrado.
> A nosso ver só se pode considerar como tributo descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação, aquele cujo desconto ou cobrança decorre de disposição legal expressa. Não aquele que, por circunstâncias meramente econômicas, pode estar embutido no preço de bens ou serviços. (MACHADO, 2015. p. 406)

O simples inadimplemento do ICMS não pode ser considerado, portanto, crime de apropriação indébita. Esse, inclusive, foi o entendimento do Ministro do STJ Jorge Mussi quando do julgamento do AgRg no Agravo em REsp nº 1.138.189, em abril de 2018, o qual assim manifestou:

> Da leitura dos fragmentos transcritos, verifica-se que o acórdão recorrido se alinha ao entendimento assente por esta Corte Superior sobre a matéria, pois aquele que declara o ICMS devido, porém deixa de recolher os valores aos cofres públicos, não incide na figura típica do artigo 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/90, porquanto o tipo penal exige o desconto ou a cobrança do imposto.(AREsp: 1138189 GO 2017/0175341-7, Relator: Ministro JORGE MUSSI, Data de Publicação: DJ 26/10/2017)

A 5ª Turma do STJ, no AgRg no Agravo em REsp nº 1.138.189 seguindo o voto do relator, por unanimidade julgou não configurar crime de apropriação indébita o não recolhimento do ICMS repassado ao consumidor final[8].

Heleno Taveira Torres (2019) elaborou parecer solicitado pela Fiesp (Federação das Indústrias do Estado de São Paulo) para apresentação nos autos do Habeas Corpus

[8] REGIMENTAL. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTARIA. ICMS DECLARADO PELA PRÓPRIA EMPRESA. NÃO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO. ATIPICIDADE DA CONDUTA. RECURSO IMPROVIDO. 1. Aquele que declara o ICMS devido pela própria empresa, porém deixa de recolher os valores aos cofres públicos, e cujo inadimplemento foi descoberto quando da análise dos lançamentos realizados nos livros fiscais, não incide na figura típica do artigo 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/90, porquanto o tipo penal exige o desconto ou a cobrança do imposto. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (AREsp: 1138189 GO 2017/0175341-7, Relator: Ministro JORGE MUSSI, Data de Publicação: DJ 26/10/2017)

nº399.109/SC perante o STJ. Entendeu o autor do parecer não ser possível qualificar o não recolhimento do ICMS como crime de apropriação indébita por lhe faltar tipicidade.

Assim explicitou o doutrinador:

> Em interpretação conforme a Constituição, as condutas tipificadas no inciso II do art. 2º, da Lei nº 8.137/1990, compreendidas no dever de "recolher" *valor de tributo* aos cofres públicos, como regra, devem ser apuradas segundo a análise de *culpabilidade*. Bem como da proteção contra o uso de prisão civil por dívida que o contribuinte declara de forma espontânea e de boa-fé o que não se converte em *apropriação indébita*, dado que não há qualquer ocultação ou algum agir voltado para resistir à entrega dos débitos confessados, por agir que implique negativa de "recolhimento" do tributo. (TORRES, 2019, p. 80)

O Ministros da 3ª Seção do STJ ao julgarem o HC 399.109 ainda levantaram a discussão acerca da tipificação do crime com relação ao ICMS próprio e ao ICMS-ST. O Ministro Reynaldo Soares da Fonseca chegou a mencionar voto proferido no HC 161.785/SP em que entendeu que "o tipo penal de apropriação indébita tributária deveria ser lido de acordo com as situações em que há substituição tributária, visualizando, assim, hipótese típica mais restrita, para incluir apenas o substituto."

Afirmou o Ministro em seguida que mudou seu entendimento e que a tipicidade do crime de apropriação indébita se aplica também ao ICMS próprio, e não mais apenas ao ICMS-ST, pois, segundo ele não é necessário que haja relação jurídica entre o Fisco e o consumidor, porquanto o que se criminaliza é o fato de o comerciante, que é o contribuinte, se apropriar do dinheiro relativo ao imposto o qual foi repassado ao terceiro, seja decorrente de desconto do substituído tributário, ou pela cobrança em face do consumidor, não repassando aos cofres públicos.

Mais um vez Heleno Torres vem esclarecer que a conduta prevista não reveste a tipicidade do crime previsto no II do art. 2º, da Lei nº 8.137/1990, posto que, em nenhum dos casos há o desconto ou cobrança do valor do ICMS. Ressalta que a relação existente entre o aquele que dá a saída da mercadoria e com isso o fato gerador do ICMS e aquele que a adquire, continua sendo de direito privado, no qual aquele recebe deste o valor acordado. Este valor pode ser formado por diversos elementos, dentre eles o valor do ICMS próprio ou do ST. E por fim explicita que da mesma forma que não se aplica ao preço a parte das despesas com insumos e mão de obra, também não há que se falar em cobrança do ICMS (próprio ou substituição) do comprador. (TORRES, 2019, p. 81-82).

Portanto, a adequação da conduta de não recolhimento do ICMS repassado ao contribuinte como crime de apropriação indébita encontra óbice na tipicidade. Não há que se

falar em crime típico de apropriação indébita por faltar o elemento apropriação de valor de terceiro.

O valor repassado ao consumidor não corresponde ao valor a ser recolhido aos cofres públicos. O único contribuinte do ICMS nestes casos é o próprio comerciante, assim, as quantias devidas são próprias e não de terceiros. Desse modo, a decisão do STJ trata de crime atípico, o que não pode prosperar no ordenamento jurídico brasileiro.

CONCLUSÃO

O ICMS possui como sujeito passivo da obrigação tributária a pessoa física ou jurídica responsável pelo pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária exigida pelo sujeito ativo, podendo-se falar em contribuinte aquele que possui relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo, e o responsável tributário aquele que, não sendo o contribuinte, tenha obrigação determinada por lei.

Verificou-se, então, que o contribuinte do ICMS é o sujeito que realiza a operação de circulação de mercadorias e o responsável tributário pelo ICMS será aquele obrigado por lei a recolher o imposto, ainda que não seja o contribuinte, como ocorre nos casos de substituição tributária.

O não recolhimento do ICMS pelo contribuinte ou responsável tributário configura infração tributária, todavia, não caracteriza tipo penal passível de sanção criminal, mas apenas de sanção administrativa, sendo regulado pelo direito tributário e não pelo direito penal.

Os crimes contra a ordem tributária, previstos pela Lei nº8.137, de 27 de dezembro de 1990, em seus artigos 1º e 2º, defino como todos os crimes cometidos em face das normas jurídicas de natureza tributária, e não somente, crimes de prejuízo ao erário público. Ressalvou-se, porém que, há diferença entre as infrações tributárias que consistem em não pagamento de tributos, e os crimes contra a ordem tributária, que são somente aqueles tipificados em lei.

O art. 168-A do Código Penal prevê o crime de apropriação indébita tributária, sendo a retenção de valor de terceiro referente a contribuição social, que deveria ter sido repassado ao Fisco e não o foi. Constatou-se que, para que a conduta seja enquadrada como crime de apropriação indébita não basta apenas não ter havido o pagamento da contribuição, sendo imprescindível que haja culpabilidade, a intenção do responsável tributário de prejudicar o terceiro, retendo-lhe o valor referente a contribuição e de fraudar o Fisco não realizando o repasse.

Assim, ao proceder a análise da decisão da 3ª Seção do STJ proferida no Recurso de Habeas Corpus nº399.109/SC a qual julgou por maioria tratar-se de apropriação indébita enquadrado no tipo penal previsto pela Lei n. 8.137/1990 em seu art. 2, II, o não pagamento do ICMS, quando o valor do tributo foi repassado pelo contribuinte ao adquirente, porém, não foi recolhido aos cofres públicos, verificou-se a atipicidade da conduta qualificada.

Conclui-se que, falta tipicidade na conduta do contribuinte do ICMS, seja próprio ou substituição posto que, não há a retenção de valor de terceiro, mas sim de valor próprio do contribuinte. O repasse do valor do ICMS no produto ou serviço faz parte da composição do preço e não de cobrança do imposto.

Portanto, não há que se falar em ocorrência de crime de apropriação indébita previsto pela Lei n. 8.137/1990 em seu art. 2, II quando do não recolhimento do ICMS pelo contribuinte, tendo repassado ao consumidor, posto que, falta-lhe tipicidade, estando em desconformidade com o ordenamento jurídico o julgamento proferido pelo STJ.

BIBLIOGRAFIA

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2015.

DIAS, Carlos Alberto da Costa. Apropriação indébita em matéria tributária. In *Doutrinas Essenciais*. Direito Tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. p. 971.

DIAS, Carlos Alberto da Costa. Apropriação indébita em matéria tributária. In *Doutrinas Essenciais. Direito Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

HARADA, Kiyoshi. *Da impossibilidade jurídica de crime de apropriação indébita do ICMS*. Disponível em: <http://www.haradaadvogados.com.br/da-impossibilidade-juridica-de-crime-de-apropriacao-indebita-do-icms/>. Publicado em: 18/10/2016; Consulta: 13/02/2019

HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; POLIDO, Gustavo Moreno. *Crimes contra a ordem tributária*.2ª ed. São Paulo: Atlas,2015.

JUNIOR, César de Faria. Crimes contra a Ordem Tributária. In *Doutrinas Essenciais*. Direito Tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. p. 49.

MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes Contra a Ordem Tributária.* 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. *Estudos de direito penal tributário*. São Paulo: Atlas, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS Teoria e Prática*. 11ª ed. São Paulo: Editora Dialética, 2009.

STJ. *Não recolhimento de ICMS pode caracterizar crime*. Disponível em: < http://www.stj.jus.br/sites/STJ/default/pt_BR/Comunica%C3%A7%C3%A3o/noticias/Not%C3%ADcias/N%C3%A3o-recolhimento-de-ICMS-pode-caracterizar-crime>. Publicado em: 28/08/2018. Consulta: 20/02/2019.

SJT. AREsp: 1138189 GO 2017/0175341-7, Relator: Ministro JORGE MUSSI, Data de Publicação: DJ 26/10/2017

STJ. Habeas Corpus nº399.109/SC, Relator: Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ. Data de Publicação: DJe 31/08/2018.

TORRES, Heleno Taveira. *Parecer Jurídico FIESP*. Disponível em: < https://www.conjur.com.br/dl/parecer-fiesp-apropriacao-indebita-icms.pdf>. Consulta: 05/04/2019.